

Fiche technique : La charge de la preuve en droit fiscal.

Le caractère d'ordre public de la loi fiscale fonde le droit à la preuve dans cette matière. Il faut que soit reconnu à l'administration et au contribuable un droit à la preuve aussi étendu que nécessaire afin de parvenir à l'application de toute la loi fiscale. Le contribuable étant demandeur dans l'instance fiscale initiale, la logique voudrait que le fardeau de la preuve lui incombe toujours. Mais c'est bien la loi fiscale qui détermine généralement la partie qui a la charge de la preuve. A côté des textes, le juge dans le cadre de la procédure inquisitoire exerce un pouvoir non négligeable qui fait admettre assez largement le principe de la liberté de la preuve et donner des indications quant à l'interprétation des textes fiscaux.

1. La loi fiscale détermine généralement la partie qui a la charge de la preuve.

La charge de la preuve conditionne très souvent l'issue du procès fiscal et **elle est réglementée par les articles L 191 et suivant du livre des procédures fiscales.**

Avant la loi de finances de 1987, une controverse s'était élevée pour savoir si le fardeau de la preuve était déterminé par la procédure mise en œuvre dans les cas dans les cas où elle impliquait l'intervention de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, ou bien s'il fallait l'attacher à une notion de fond : le contribuable devait toujours établir l'existence et le montant d'une charge déductible (CE, 27 juillet 1984, SA/ Renfort Service). Après l'adoption de la loi de finances de 1987, cette controverse n'a plus eu lieu d'être.

C'est la loi fiscale qui détermine généralement la partie qui a la charge de la preuve. Celle-ci dépend du type de procédure d'imposition mis en œuvre.

Cinq hypothèses peuvent être envisagées :

1. L'impôt a été établi conformément à la déclaration du contribuable. Dans ce cas, si le contribuable entend le contester, il supporte la charge de la preuve.
2. L'imposition a été fixée à la suite d'une procédure de redressement contradictoire : deux situations peuvent alors se présenter :
 - soit le contribuable n'a pas manifesté son désaccord dans le délai de réponse au moment du redressement, dans ce cas, il conserve la charge de la preuve devant le juge ;
 - soit l'imposition a été établie en dépit du désaccord exprimé par le redevable, et la preuve reste à la charge de l'administration. L'avis de la commission départementale

des impôts ne joue pratiquement plus aucun rôle dans l'attribution de la charge de la preuve depuis l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 1987.

3. **Si l'on est en présence d'une imposition d'office, il appartient toujours à l'administration de faire la preuve de la régularité du recours à cette procédure.** Cela fait, la preuve du caractère exagéré de l'imposition reste à la charge du contribuable.
4. Le contribuable assume la charge de la preuve lorsqu'il n'est pas en mesure de produire une comptabilité ou des pièces en tenant lieu
5. **En cas de contestation portant sur les pénalités, la preuve de la mauvaise foi ou des manœuvres frauduleuses, la charge de la preuve incombe à l'administration.** Néanmoins il subsiste des dispositions dérogatoires dans le code général des impôts qui pénalisent certains contribuables ou certaines opérations. Les articles 109 et suivants du CGI créent une présomption au regard des sommes distribuées par les personnes morales assujetties à l'IS :
 - Le dirigeant d'une société doit prouver que les rémunérations qu'il a perçues correspondent à un travail effectif (CGI, article 39-1-1° et 111D)
 - Le contribuable commerçant doit justifier des frais généraux qu'il a déduit (CGI, article 39-5)
 - Les sommes payées ou dues par une personne domiciliée en France à des personnes elles-mêmes domiciliées ou établies dans un état étranger et qui y sont soumises à un régime fiscal privilégié ne sont admises comme charges déductibles que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des obligations réelles et ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré (CGI, article 238A).

On déduit que malgré ces exceptions diverses, la charge de la preuve reste dans la majeure partie des cas à l'administration fiscale.

II. Mais le juge exerce une jurisprudence assez libérale tend vers une oscillation de la charge fiscale entre l'administration et l'administré.

Cependant, le pouvoir conféré au juge fiscal de diriger l'instruction (ou procédure inquisitoire), lui permet d'assouplir ces règles et d'admettre assez largement le principe de la liberté de la preuve. Le juge a par ailleurs donné des indications sur l'application des textes fiscaux par la jurisprudence.

Lorsqu'est contesté le principe de l'imposition, aucune disposition de la loi ne précise que la preuve sur ce point incombe à l'administration.

- **Celui qui est tenu de remplir une formalité est contraint d'en justifier l'accomplissement** : le contribuable doit prouver qu'il a produit sa déclaration dans les délais légaux.
- **De son côté, la preuve de la notification d'un redressement est à la charge de l'autorité administrative.** Si le redevable prétend mettre en doute les chiffres qu'il a déclarés, il en assumera la démonstration. On a pu observer un affinement de la jurisprudence particulièrement dans le domaine de l'impôt assis sur les revenus et les recettes perçues par les personnes physiques ou morales ayant la qualité de commerçant.

Il faut bien comprendre que le fardeau de la preuve n'est pas définitivement attribué à l'une ou à l'autre des parties.

- Dans le cas des impositions arrêtées unilatéralement, l'administration doit pouvoir prouver que le contribuable se trouvant bien dans le cas d'être imposé d'office et faire connaître la méthode qu'elle a suivie pour fixer les bases d'imposition.
- En revanche, si à l'occasion d'un redressement, l'administration parvient à persuader le juge que l'intéressé entre dans le champ d'application de l'abus de droit, ou si elle l'a emporté devant le comité consultatif compétent, **le contribuable devra démontrer l'exagération de la taxation**. A cet égard, l'article 57 du Code qui réprime les transferts indirects de bénéfices à l'étranger est une illustration d'un raisonnement dialectique qui fait osciller la preuve d'une partie à l'autre tout au long de l'instance.

Mais le juge cherche surtout à être éloigné de tout dogmatisme et reste sensible aux considérations de bon sens : en résumant, l'on pourrait dire que **la charge de la preuve incombe généralement à celui qui plaide contre la vraisemblance en fonction des circonstances propres à chaque espèce.**

Bibliographie :

- La fiscalité en France, Pierre Beltrame
- Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, Loïc Philip